



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

ELI LILLY ČR, s.r.o.,
se sídlem Pobřežní 394/12, 186 00 Praha 8,

zastoupený: Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem
se sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha 4

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2016, č. j. 46544/16/5200-11434-70185,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2016, č. j. 46544/16/5200-11434-70185, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15.342,- Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Specializovaný finanční úřad (dále také „správce daně“) vydal dne 26. 1. 2015 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, č. j. 16386/15/4200-12776-203936, kterým žalobci doměřil podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu tuto daň ve výši 17 590 200 Kč, čímž žalobci podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z uvedené částky, tedy 3 518 040 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr“). K tomuto závěru správce daně dospěl na základě kontrolních zjištění, že do základu daně nebyla započítána částka 101 037 090 Kč, která představovala úplatu za poskytnuté služby dle faktury ze dne 18. 1. 2012, které měla podle správce daně představovat odměnu za služby poskytnuté v prosinci 2011. V této souvislosti správce daně zohlednil nedaňové náklady spojené s tímto příjmem ve výši 8 456 833 Kč. Správce daně obecně uznal další nedaňové náklady žalobce jako daňové, a to podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).
2. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal odvolání. Žalovaný nejprve žalobce v *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 9. 9. 2016 uvědomil o změně právního názoru stran aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 písm. c) ZDP. Podle žalovaného nesplňují žalobcem uplatněné náklady podmínky pro aplikaci těchto ustanovení a nemohou být tedy jako daňové náklady uznány. Následně v duchu takto změněného právního názoru také rozhodl. Žalovaný dne 24. 10. 2016 vydal rozhodnutí č. j. 46544/16/5200-11434-70185, kterým změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob snížil na částku 5 584 100 Kč a penále na 1 116 820 Kč (dále jen „napadené rozhodnutí“). Důvodem této změny bylo, že na jedné straně dal žalovaný zapravdu námitce žalobce stran započítání částky 101 037 090 Kč do základu daně (této částka tedy správně neměla být zahrnuta do zdaňovacího období r. 2011); na druhé straně ale žalobce s ohledem na změnu právního názoru – a rozdílně od správce daně – neuznal náklady uplatněné v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 ZDP (právě o tyto neuznané náklady proto základ daně naopak vzrostl).
3. Napadené rozhodnutí rekapituluje, že obchodní model, který žalobce realizuje, je takový, že jednak žalobce nakupuje od zahraniční společnosti Eli Lilly Export S.A. (která je matkou matky) léčiva, která dále prodává a jednak („protisměrně“) této zahraniční společnosti poskytuje zejména marketingové služby na základě *Smlouvy o poskytování služeb*, uzavřené dne 1. 11. 2010, kde žalobce je poskytovatelem a Eli Lilly Export S.A. je zadavatelem. Úplata za tyto marketingové služby je stanovena jako součet přímých a nepřímých provozních nákladů žalobce navýšených o 5 % (koeficient 1,05). Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 209802/14/4000-17202-108252, kterou žalovaný cituje, je potom podnikatelský model žalobce popsán podrobněji, na str. 10 a 11 uvedeno následující: *„Daňový subjekt v rámci své distribuční činnosti prodává část léčiv za ceny nižší, než jsou ceny nákupní, a tím vzniká daňovému subjektu ztráta z distribuční činnosti. Při stanovení prodejní ceny léčiv v České republice má daňový subjekt povinnost řídit se zák. č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (v platném znění),*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

kteřá stanoví maximální ceny léčiv. Daňový subjekt v uvedeném případě tak nemůže dosáhnout zisku z obchodní - distribuční činnosti (tj. nákupu a prodeje léčiv) a vykazuje dlouhodobě ztrátu. Dodavatel léčiv – Eli Lilly Export S.A. - mu tuto ztrátu dosahovanou z prodeje zboží, kompenzuje na základě Smlouvy o poskytování služeb a adekvátně tím zohledňuje ekonomický přínos, který daňový subjekt svými službami v České republice skupině Eli Lilly přináší. Touto kompenzací tak dochází (v souladu s cl. 1.71 Směrnice o převodních cenách) k dorovnání tržeb za prodej zboží a daňový subjekt je schopen krýt své další náklady a dosahovat zisku.“ : „správce dane se ztotožnil se stanoviskem daňového subjektu, že v konečném důsledku poskytuje Eli Lilly Export S.A. z materiálního hlediska jedinou službu – a to distribuci léčiv, níž dosahuje zisku, který je v České republice podroben zdanění. Daňovým subjektem je tedy ve skutečnosti poskytována pouze jedna služba - a to distribuce léčiv - s tím, že marketing je přímou součástí této služby.“: „Správce daně dále konstatuje, že odměna vyplácená daňovému subjektu na základě Smlouvy o poskytování služeb a daňovým subjektem označovaná jako odměna za marketingovou činnost ve výši 5 % z přímých a nepřímých provozních nákladů stanovených poskytovatelem, představuje kompenzaci ztráty dosahované z vykonávání distribuční činnosti, jejíž nezbytnou součástí je i činnost marketingová, nikoli reálné ohodnocení separátně vykonaných marketingových služeb. Tak to ostatně popsal sám daňový subjekt ve svém vyjádření. Tato kompenzace, která zajišťuje daňovému subjektu realizaci zisku, odpovídá obvyklým hodnotám, kterých by daňový subjekt dosahoval v rámci nezávislých obchodních vztahu u činnosti distribuce léčiv.“

4. Žalovaný změnu právního názoru rekapitulovanou v bodě 2 shora odůvodnil tím, že nelze spatřovat přímou souvislosti mezi uplatněnými nedaňovými výdaji a dosahovanými příjmy na základě Smlouvy o poskytování služeb z 1. 11. 2010 (kterážto je jednou z podmínek pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP). Žalovaný upozorňuje na to, že uvedený obchodní mechanismus (obchodní model) je takto konstruovaný proto, aby byla dodržena pravidla pro zachování tržního odstupu mezi propojenými osobami (viz § 23 odst. 7 ZDP). Konkrétně uvádí, že pro oblast převodních cen mezi spojenými osobami je žalobcem užívaná metoda pro jejich stanovení „Cost+“, pouze jednou z možných; existují přitom i jiné metody, které neoperují se stanovením nákladů, ale např. se zkoumáním cen, za které se na trhu realizuje srovnatelné zboží nebo služby (metoda srovnatelné nezávislé ceny – „CUP“). Žalovaný uvádí, že různé daňové subjekty se nemohou nacházet v nerovném postavení jen na základě toho, jakou metodu užívají pro určení převodních cen. Doplnuje, že skutečnost, že v návaznosti na uplatněné nedaňové výdaje byla stanovena převodní cena, nečiní z těchto výdajů výdaje přímo související s dosahovanými příjmy. Uplatněné nedaňové náklady představovaly zejména výdaje za stravování zaměstnanců nad limit, reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody atd. Žalobce podle tvrzení žalovaného nedoložil, že by bez těchto nákladů uváděného výnosu nedosáhl, tedy neztotožnil je s konkrétními přímo souvisejícími výnosy. Zároveň žalovaný zdůraznil, že podmínka přímé souvislosti mezi uplatněnými výdaji a výnosy (podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP) vyžaduje, aby daňový subjekt doložil, že konkrétní výdaj vygeneroval konkrétní zisk (na str. 13 napadeného rozhodnutí uvádí, že musí být prokázáno, že „tyto nedaňové výdaje přímo souvisí s konkrétními zdanitelnými příjmy (tj. [daňový subjekt] musí prokázat výši nedaňových nákladů, které současně musí jednoznačně ztotožnit s konkrétními přímo souvisejícími výnosy); na některých místech hovoří o tom, že se může prakticky jednat jen o případy „přefakturace“ (např. na str. 12 či na str. 17 napadeného rozhodnutí).

5. Žalobce se s tímto závěrem neztotožnil a proti uvedenému rozhodnutí podal dne 20. 12. 2016 k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu podle § 65 s. ř. s.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

6. Žalobce proti napadenému rozhodnutí namítá zaprvé, že je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve vztahu k předmětu sporu a místy nesrozumitelné z důvodu vnitřní rozpornosti. Žalobce zejména odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2014, č. j. 22 Af 115/2012-43; v něm řešený případ považuje za obdobný nyní posuzované věci a obsáhle z něj cituje. Podle žalobce žalovaný neuvádí konkrétní argumenty, proč podle něj není dána přímá souvislost mezi uplatněnými náklady a zdanitelných příjmů.
7. Zadruhé žalobce namítá nesprávné posouzení právní otázky spojené s aplikací § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, spočívající v tom, zda je dána přímá souvislost mezi uplatněnými náklady a příjmy.
8. Žalobce uvádí, že žalovaný opírá svůj závěr, že v daném případě nebyla naplněna podmínka přímé souvislosti mezi náklady a příjmy plynoucími jako odměna za služby od spol. Eli Lilly Expor S.A. (ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP) o následující tři teze: 1) přímou souvislostí se rozumí pouze **přefakturace** nákladů jiné osobě; 2) účel ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP tak, jak ho lze dovodit z důvodové zprávy k novele č. 267/2014 Sb., směřuje pouze na případy přefakturace (takový účel přitom toto ustanovení mělo i před samotnou novelou) a 3) poukazuje na aplikaci metody Cost+ pro účely nastavení převodních cen žalobce.
9. K první tezi žalobce uvádí, že takovýto restriktivní či zužující výklad (omezení uplatnění § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP jen na případy přefakturace nákladů) nemá oporu v zákoně. Žalobce považuje odkaz žalovaného na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125, za nepřipadný, neboť rozšířený senát v této věci řešil zcela jinou právní otázku, a sice zda za náklady podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP lze uznat i náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku (s ohledem k tomu, že tyto náklady jsou v souladu s § 25 ZDP neuznatelné). Rozšířený senát uvádí, že tyto náklady jsou neuznatelné jen zdánlivě, ve skutečnosti je totiž uznat lze, ovšem v jiném zákonném režimu, a to ve formě daňových odpisů. Závěry tohoto usnesení tedy v žádném ohledu nelze aplikovat na posuzovanou věc, neboť výdaje, o které se spor vede, jsou skutečně výdaje jinak neuznatelné. Žalobce uvádí, že podmínka přímé souvislosti mezi uplatněnými nedaňovými výdaji a následnými příjmy je u něj dána. S odkazem na mechanismus stanovení ceny popsany v bodě 3 shora doplňuje, že každá vynaložená 1 Kč na straně (nedaňových) nákladů v souvislosti s poskytováním služeb znamená automaticky realizaci výnosu ve výši 1,05 Kč z této služby; naopak bez vynaložení konkrétního nedaňového nákladu žádný výnos nevznikne, neboť *Smlouva o poskytování služeb* z 1. 11. 2010 jiný způsob stanovení ceny nezná a neupravuje.
10. Ke druhé tezi žalobce podotýká, že zákonem č. 267/2014 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2015 novelizováno ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP tak, že umožňuje uznat pouze tzv. přefakturované výdaje (o tom hovoří i důvodová zpráva). Podle žalobce nicméně není možné vykládat dříve účinné znění zákona (tedy znění účinné ve zdaňovacím období r. 2011) pomocí důvodové zprávy k zákonu, který byl přijat až o několik let později. Záměr

historického zákonodárce (textový základ předmětného ustanovení byl přijat zákonem č. 316/1996 Sb.; později upravený zákonem č. 438/2003 Sb.) nelze dovozovat z důvodové zprávy k zákonu přijatému o 20 resp. 15 let později.

11. Vedle toho žalobce upozornil na to, že orgány finanční správy (zejména podle její původní organizace založené zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech) ve své dřívější správní praxi postupovaly opačně než nyní žalovaný a obdobné náklady, jejichž uznání nyní žalobce nárokuje, byly standardně podle § 24 odst. 2 písm. zc) uznávány. V této souvislosti dokládá stanovisko Ministerstva financí (v té době vrcholného orgánu řídicího finanční správy a zodpovědného za její metodické vedení) č. j. 541/42 757/2004 ze dne 8. 3. 2004, v němž se k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) výslovně uvádí: *„Případ, kdy Vaše společnost jako poskytovatel služby má prokazatelně příjemcem služby hrazeny veškeré vynaložené náklady (zahrnuté v kalkulaci celkové ceny služby), včetně ziskové přírážky, je transparentním příkladem pro aplikaci výše citovaného ustanovení zákona. Není pochyb o tom, že cena služby zaúčtovaná ve prospěch výnosů (viz legislativní zkratka uvedená v § 18 odst. 1 zákona) je příjmem přímo souvisejícím s náklady vynaloženými na danou službu“*. Obdobně vyznívá i stanovisko Ministerstva financí č. j. 541/32372/2002 ze dne 22. 4. 2002. Žalobce se zde dovolává legitimního očekávání v to, že orgány finanční správy budou ctít vlastní správní praxi (v této souvislosti odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006, ve kterém se soud vyjádřil k povaze a závaznosti správní praxe).
12. Ke třetí tezi žalobce uvádí, že koncept převodních cen mezi spojenými osobami je konceptem výhradně daňového práva ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP, přičemž jeho aplikace nastupuje až v případě, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen tržních. Prvotní je tedy smluvní cenové ujednání mezi stranami transakce. Cenové ujednání označované v teorii převodních cen jako „Cost+“ není doménou pouze spojených osob, ale takové ujednání mohou uzavřít i osoby nespojené, přičemž i u nespojených osob při splnění dalších zákonných podmínek bude možno využít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Nelze se tedy ztotožnit s tvrzením OFŘ, že akceptace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v případě daňového subjektu by vedla *„k neodůvodněným rozdílům co do posuzování daňové uznatelnosti nákladu u jednotlivých poplatníků“*. Není a nemůže tedy být podstatné, zda určitý způsob cenového ujednání mezi stranami transakce koresponduje či nekoresponduje s některou z metod upravených ve Směrnici o převodních cenách či nikoli, resp. tato skutečnost nemá vliv na posouzení otázky, zda ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP existuje přímo související výnos či nikoli.
13. Následně žalobce dne 10. 2. 2017 žalobu doplnil, a to poukazem na aktuální rozsudky zdejšího soudu týkající se obdobné právní otázky spojené s výkladem § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, konkrétně na rozsudky ze dne 15. 12. 2016, č. j. 10 Af 39/2012-65 a č. j. 10 Af 40/2012-67. Dále soudu předložil kopii části zápisu z porady metodiků finančních ředitelství, z něhož dovozuje, že finanční ředitelství přistupovala k výkladu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění rozhodném pro posuzovanou věc tak, že bylo vždy nutné prokázat existenci přímo souvisejícího příjmu a nezužovala aplikaci tohoto ustanovení na pouhou „přefakturaci“.
14. Ve svém vyjádření k žalobě ze dne 21. 2. 2017 žalovaný v reakci na podanou žalobu především rekapituloval a opakoval argumentaci, kterou užil již v napadeném rozhodnutí. K užití termínu „přefakturace“ dále uvedl, že šlo o vysvětlující pojem, který žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

používá s tím, že stěžejní v daném případě je především to, že žalobce stíhá důkazní břemeno ohledně přímé souvislosti výdajů a příjmu a ohledně toho, že příjmy byly součástí výnosu v daném zdaňovacím období nebo v období předcházejícím. Žalobce musí prokázat, že tyto nedaňové výdaje přímo souvisí s konkrétními zdanitelnými příjmy (tj. musí prokázat výši nedaňových nákladů, které současně musí jednoznačně ztotožnit s konkrétními přímo souvisejícími výnosy), což se mu v předmětném případě nepodařilo.

15. Žalobce následně žalobu dne 21. 9. 2017 dále doplnil, a to tím, že upozornil na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu k výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, konkrétně na rozsudky ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50, a ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 25/2017-45.

III.

Posouzení žaloby

16. Městský soud v Praze (dále také jen „městský soud“) v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem vymezených námitek, vycházel přitom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl městský soud bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.
17. Žaloba je důvodná.
18. Městský soud se nejprve zabýval námitkou, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a také z důvodu vnitřní rozpornosti. Této námitce samostatně přisvědčit nemohl. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil své právní stanovisko stran aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Ačkoliv toto stanovisko není vyjádřeno vždy zcela koherentně a jednoznačně (jak bude rozebráno dále), tak z napadeného rozhodnutí je obecně seznatelné z jakých důvodů žalovaný neuznal uplatněné nedaňové výdaje jako náklady podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, zejména důvody, proč neshledal naplnění podmínky přímé souvislosti mezi uplatněnými náklady a příjmy.
19. Městský soud se tedy zabýval druhou žalobní námitkou, tedy **posouzením toho, zda žalovaný správně vyhodnotil otázku, zda je dána přímá souvislost mezi žalobcem uplatněnými nedaňovými výdaji a příjmy** plynoucími žalobci ze *Smlouvy o poskytování služeb* ze dne 1. 11. 2010 uzavřené se spol. Eli Lilly Export S.A.
20. Podle *Smlouvy o poskytování služeb* ze dne 1. 11. 2010 uzavřené mezi žalobcem a spol. Eli Lilly Export S.A., konkrétně jejího čl. 1.3, se pro účely smlouvy „službami rozumí „*služby reklamní, výzkum trhu, public relations a ostatní činnosti v souladu s článkem 2. 2., s cílem umožnit zadavateli podpořit podnikatelskou činnost, propagovat dobré jméno a rozšířit podíl na trhu s farmaceutickými výrobky v České republice a na Slovensku.*“ Část druhá potom vymezuje předmět této smlouvy. Podle čl. 2.1 se poskytovatel „*zavazuje poskytovat zadavateli, exkluzivně a kontinuálně, služby v článku 1.3.*“ Tyto služby jsou pak demonstrativně vymezeny v čl. 2.2 jako:

„a) *Reklamní služby – příprava a realizace reklamních kampaní a distribuce reklamních letáků a dalších materiálů,*

b) *Poskytování vzorků léků vyrobených zadavatelem zdarma lékařům a /nebo nemocnicím v České republice a na Slovensku za účelem propagace zadavatele,*

- c) *Výzkum trhu léků vyráběných zadavatelem a registrovaných a distribuovaných v České republice a na Slovensku,*
 - d) *Služby public relations založené především na budování image zadavatele a vztahy s klíčovými partnery, a externí a interní výměna informací,*
 - e) *Zajištění informovanosti lékařů o nových léčebných postupech a inovativních trendech v příslušných oborech formou přednášek, seminářů, kongresů, interaktivních webových stránek apod.*
 - f) *Zajištění edukace pacientů a patientských sdružení o aspektech terapeutických postupů.“*
21. Podle čl. 3.1 této smlouvy se zadavatel zavazuje „*hradit poskytovateli měsíčně za služby úplatu stanovenou jako součet výše přímých a nepřímých provozních nákladů účtovaných poskytovatelem na manažerských účtech poskytovatele spojených s poskytováním služeb a indexu zisku ve výši 5.0% přímých a nepřímých provozních nákladů stanovených poskytovatelem. Pro tyto účely zahrnují "Přímé a nepřímé náklady " všechny provozní náklady zaúčtované na manažerských účtech nákladů poskytovatele na konci měsíce, za který je úplata vypočítávána. Od těchto nákladů budou odečteny ty náklady, které již byly přefakturovány nebo byly zahrnuty do kalkulace úplaty za služby poskytované ostatním osobám ze skupiny Eli Lilly. Výše úplaty bude zvýšena o případnou daň z přidané hodnoty v zákonné výši.*“
22. Podle § 24 odst. 2 písm. zc) věta první ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014, *[v]ýdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.*
23. Městský soud rekapituluje, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP stanoví čtyři podmínky, aby mohl být konkrétní výdaj (náklad) uznán za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jde o tyto podmínky:
- 1. jde o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 zákona o daních z příjmů,
 - 2. příjmy (výnosy) s tímto výdajem musí přímo souviset,
 - 3. výdaj (náklad) je daňově uznatelný jen do výše přímo souvisejících příjmů (výnosů),
 - 4. tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.
24. V posuzované věci je mezi žalobcem a žalovaným spor zejména o to, zda žalobcem uplatněné výdaje naplňují druhou výše vymezenou podmínku, a sice zda přímo souvisí s příjmy plynoucími žalobci z poskytování zejména marketingových služeb spol. Eli Lilly Export S.A. na základě *Smlouvy o poskytování služeb* ze dne 1. 11. 2010.
25. Podle názoru městského soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí uplatňuje dva relativně samostatné argumenty, proč mezi žalobcem uplatněnými výdaji a příjmy z uvedené smlouvy nespátňuje přímou souvislost. Zaprvé žalovaný argumentuje tím, že tato souvislost musí být skutečně velmi těsná, tak aby s konkrétními náklady šlo ztotožnit zcela

konkrétní příjmy – v podstatě se tedy může jednat pouze o případy přefakturace (přeúčtování). Zadruhé žalovaný argumentuje, že přímá souvislost mezi výdaji a příjmy nemůže být založena jen tím, jakým způsobem se dle smlouvy fakturuje cena služeb (resp. odměna za jejich poskytování), tedy že zvolená metoda tvorby ceny „Cost+“ (náklady + marže) nezakládá takovou souvislost.

26. Městský soud se nejprve zabýval prvním argumentem žalovaného, tedy že **přímou souvislost mezi příjmy a výdaji je způsobila založit pouze přímá přefakturace (přeúčtování) nákladů** (resp. možnost ztotožnit konkrétní výdaje se zcela konkrétními příjmy). Žalovaný termín „přefakturace“ v napadeném rozhodnutí několikrát užívá. Ve svém vyjádření sice jeho užití relativizuje s tím, že stěžejní bylo to, aby žalobce unesl důkazní břemeno stran prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými výdaji a příjmy, to ale nic nemění na tom, že z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný za přímou souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP skutečně považoval jen velmi těsnou souvislost, *de facto* přefakturaci. To, že takovouto interpretaci žalovaný zastává, dokládá i odkaz na důvodovou zprávu k novele č. 267/2014 Sb. (který má povahu spíše vedlejšího podpůrného výkladového argumentu; jeho užití ale dokládá, jakou interpretaci žalovaný zastává) a konečně také situace, kterou žalovaný uvádí jako typický příklad pro aplikaci dotčeného ustanovení ZDP. Žalovaný jak v napadeném rozhodnutí, tak ve svém vyjádření k žalobě jako typický případ aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uvedl situaci, kdy *„daňovému subjektu vzniknou náklady na reprezentaci spojené taktéž s účastí ostatních osob ve skupině, a současně daňový subjekt příslušnou část vynaložených nákladů výslovně přefakturuje na tyto spojené osoby. S vynaložením daňově neuznatelných nákladů ve formě občerstvení, zábavy, atd., tak vzniká přímo související výnos a lze aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP“*.
27. Městský soud musí takovýto výklad § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 odmítnout. Žalobce zcela případně poukazuje na **rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50**. V něm Nejvyšší správní soud nejprve odkázal na účel daného zákonného ustanovení, který byl identifikován rozšířeným senátem v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125 (bod 38). Tímto účelem je *„umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i pro náklady, na které by dané ustanovení nedopadalo, neboť je obecně za daňově účinné výdaje považovat nelze“*. Následně uvedl (bod 41), že *„nesouhlasí s tím, že by se § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) omezoval na tzv. přefakturace, jak uvádí stěžovatel, který má za to, že dané ustanovení má umožnit přenést nedaňový výdaj (náklad) na jiný subjekt, ale konečný výsledek musí být takový, že výdaj (náklad) zůstane nedaňovým, ať skončí jako účetní náklad u jakéhokoli subjektu.“* A dále doplnil (bod 43): *„Názoru, že by se § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) omezoval jen na tzv. přefakturace, neodpovídá znění tohoto ustanovení, kde se vůbec nezmiňují přefakturace (či přeúčtování), jak je tomu u daného ustanovení ve znění účinném až od 1. 1. 2015 [od tohoto data se v § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů výslovně pojednává o výdajích či nákladech, které „jsou poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě“].“*
28. Nejvyšší správní soud rovněž odmítl, že by zúžení výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 bylo možné dovozovat z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., který uvedené ustanovení novelizoval s účinností od 1. 1. 2015. Podle Nejvyššího správního soudu (bod 44 rozsudku): *„Stěžovatel svůj závěr, že § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) má dopadat na tzv. přefakturace, dovozoval z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým bylo s účinností od 1. 1. 2015*

dané ustanovení zákona o daních z příjmů novelizováno. V této důvodové zprávě se skutečně pojednává o tom, že původním záměrem daného ustanovení byla jeho aplikace na tzv. přefakturace. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že omezení dopadu daného ustanovení na přefakturace nelze z jeho textu žádným způsobem dovodit. Dále je problematické se v otázce smyslu zákonného ustanovení aplikovatelného v roce 2009 dovolávat důvodové zprávy k zákonu přijatému v roce 2014, která v roce 2009 nemohla být nikomu známa. Nejvyšší správní soud tak při výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů vychází z jeho znění a též z jeho smyslu, kterým je umožnit uplatnění výdajů (nákladů) jako daňově relevantních i pro náklady (výdaje), které by jinak za daňově účinné nebylo možno považovat.“

29. Dále Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku obecně dovodil, v jakých případech je naplněna podmínka přímé souvislosti mezi uplatněnými výdaji a příjmy; konkrétně uvedl (bod 52): „*Přímou souvislostí příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze dle názoru Nejvyššího správního soudu rozumět dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady). Podstatné bude vždy zhodnocení okolností každého posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby.*“
30. Z uvedeného je zřejmé, že zužující výklad podmínky přímé souvislosti mezi výdaji a příjmy, který zastává žalovaný, neobstojí. V daném případě žalobce na základě *Smlouvy o poskytování služeb* ze dne 1. 11. 2010 poskytoval spol. Eli Lilly Export S.A., určité služby, za které podle smlouvy obdržel odměn. Do nákladů, které žalobce musel vynaložit, aby mohl poskytnutí nasmlouvaných služeb zajistit, jistě mohlo vstupovat vícero položek; v obecné rovině si lze představit, že takovými položkami byly i výdaje za stravování zaměstnanců nad limit, reprezentace, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody atd. Názor žalovaného, že takovou položkou mohlo být pouze to, co lze samostatně „vyfakturovat“ (tedy konkrétní plnění poskytnuté beneficiantovi služeb), resp. to, co lze samostatně přefakturovat na beneficianta služeb, je tedy nepřipadný. Uvedený závěr potvrzuje i dřívější správní praxe orgánů daňové správy, na kterou žalobce poukázal (viz bod 11 a 13 shora).
31. Městský soud tedy uzavírá, že tento argument, na základě kterého žalovaný paušálně (a bez dalšího zkoumání) neuznal výdaje uplatněné v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP neobstojí. Již z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nezákonné a je nutné ho zrušit.
32. Městský soud se dále zabýval **druhým argumentem žalovaného, který se týkal uplatnění metody „Cost+“ pro určení převodních cen (resp. pro stanovení odměny za poskytované služby podle *Smlouvy o poskytování služeb* ze dne 1. 11. 2010).**
33. Městský soud se s uvedenou argumentací žalovaného zčásti ztotožňuje. **Nastavení převodních cen tak, že jejich určení je vázáno na výdaje, které poskytovatel (žalobce) vůči beneficiantovi (spol. Eli Lilly Export S.A.) uplatní, samo o sobě neprokazuje, že tyto výdaje skutečně souvisí s předmětem daného smluvního vztahu.** Žalobce v žalobě uvádí, že přímá souvislost mezi takto uplatněnými výdaji a příjmy je dána už jen tím, že se tyto výdaje přímo promítají do kalkulace odměny (příjmů); konkrétně žalobce tvrdil, že každá vynaložená 1 Kč na straně (nedaňových) nákladů v souvislosti s poskytováním služeb znamená automaticky realizaci výnosu ve výši 1,05 Kč z této služby; naopak bez vynaložení konkrétního nedaňového nákladu žádný výnos nevznikne, neboť *Smlouva o poskytování služeb* z 1. 11. 2010 jiný způsob stanovení ceny nezná a neupravuje. Takovou

argumentaci je třeba odmítnout. Účelem uvedeného mechanismu je pouze stanovení cen; nelze ho ale samotný považovat za důkaz toho, že uplatněné náklady byly skutečně vynaloženy na zabezpečení služeb poskytovaných spol. Eli Lilly Export S.A.

34. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole – i s odkazem na vyjádření žalobce – popisuje podnikatelský model, který žalobce (v rámci skupiny Eli Lilly) realizuje; rovněž popisuje to, jaký účel v něm vedlejší vztah mezi žalobcem a spol. Eli Lilly Export S.A., spočívající v poskytování zejména marketingových služeb, má. Účelem tohoto vztahu je do jisté míry kompenzovat žalobci ztráty, které pro něj plynou ze ztrátového prodeje některých léčiv (ztrátové z důvodu státní regulace cen). Správce daně sice zhodnotil, že tento smluvní vztah nemá reálně samostatnou povahu a že žalobcem „je tedy ve skutečnosti poskytována pouze jedna služba - a to distribuce léčiv - s tím, že marketing je přímou součástí této služby“; žalovaný ale ve výsledku odmítl z tohoto závěru pro účely posouzení uplatnitelnosti výdajů podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP vycházet. Žalovaný v tomto kontextu argumentuje následovně (str. 23 napadeného rozhodnutí): „*Daňový subjekt, který musí respektovat ust. § 23 odst. 7 ZDP, nedoložil skutečnost, že bez vynaložených nákladů ve formě stravování zaměstnanců nad limit, reprezentace, propagačních předmětů nad limit, daňově neuznatelných darů, nedaňových poplatků a penále, daňově neuznatelných mank a škod atd. by uvedeného výnosu nedosáhl, tzv. neztotožnil je s konkrétními přímo souvisejícími výnosy. Z uzavřeného smluvního vztahu dle Smlouvy o poskytování služeb ze dne 1. 11. 2010 zcela jednoznačně vyplývá, že jeho předmětem nebyla úhrada nákladů daňového subjektu – tedy předmětných nedaňových nákladů, ale poskytnutí sjednaných služeb (cl. 1.3 a 2.2) za cenu, jejíž výše byla kalkulována s přihlédnutím k nákladům účtovaným na manažerských účtech v měsíci předcházejícím, tak jak daňový subjekt sám argumentoval ve svém odvolání ze dne 25. 2. 2015 v Části V. pod písm. a).*“ Opakovaně rovněž hovoří o možné nerovnosti mezi žalobcem a jinými daňovými subjekty, které pro stanovení převodních cen používají jiné metody, které nejsou navázány na výši nákladů. Dále také uvádí (viz str. 16 napadeného rozhodnutí), že pokud by přistoupil na výklad předmětného ustanovení zastávaný žalobcem (tedy že přímou souvislost mezi výdaji a příjmy zakládá již pouze mechanismus cenotvorby), potom by to prakticky znamenalo „*téměř neomezenou možnost využití ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a ve své podstatě by vedlo k negaci ust. § 25 ZDP i veškerých dalších ustanovení regulujících daňovou účinnost konkrétních druhů nákladů. Pokud by bylo možno akceptovat závěr daňového subjektu, potom by jakéhokoli stanovení cen u jakýchkoli subjektů, které by zaručovalo pokrytí provozních nákladů podniku, znamenalo neomezené uplatnění aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, s čímž v žádném případě nelze z hlediska spravedlivého přístupu ke všem daňovým subjektům souhlasit (srov. § 1 odst. 2 daňového rádu).*“
35. Městský soud se s podstatou této argumentace žalovaného ztotožňuje. Bez ohledu na samotný ekonomický účel, jaký *Smlouva o poskytování služeb* z 1. 11. 2010 v rámci podnikatelského modelu žalobce a spojených osob sleduje, se stále jedná o smlouvu, jejímž předmětem je konkrétní závazek na poskytování marketingových služeb a právě za tyto služby je potom žalobci poskytována odměna (příjem). Pokud chce tedy žalobce uplatňovat v souvislosti s tímto smluvním vztahem určité výdaje, potom musí – v míře jakou úprava daňového řízení vyžaduje – doložit, že tyto výdaje mají skutečně souvislost s tímto smluvním vztahem, resp. že uplatněné výdaje byly skutečně vynaloženy na zabezpečení nasmlouvaných marketingových služeb. Samotný mechanismus kalkulace odměny totiž nesvědčí o tom, že takto kalkulované výdaje byly skutečně vynaloženy v této souvislosti a že se nejedná o jiné výdaje, které žalobce ve skutečnosti použil na zabezpečení jiné své činnosti. V opačném případě by totiž platila teze žalovaného, že by v režimu § 24

odst. 2 písm. zc) bylo možno uplatnit v podstatě jakékoliv výdaje a došlo by tak k negaci § 25 ZDP. V této souvislosti městský soud odkazuje rovněž na závěry Nejvyššího správního soudu učiněné v rozsudku ze dne 19. 7. 2015, č. j. 9 Afs 213/2014-73, ve kterém soud uvedl, že pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je třeba, aby zde byla konkrétní souvislost mezi uplatněnými výdaji a příjmy, nepostačí pouze obecná souvislost uplatňovaných výdajů s činností daňové subjektu (viz bod 30 rozsudku).

36. Městský soud tedy shrnuje, že tato argumentace žalovaného byla v zásadě správná. Žalovaný z ní nicméně dovodil nesprávný paušální závěr, že z uvedeného důvodu nelze žalobcem uplatněné výdaje uznat vůbec. Tak tomu ovšem není. Takové výdaje v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uplatnitelné jsou, to ale pouze v případě, že bude v zákonem vyžadované míře prokázáno, že skutečně byly vynaloženy na zabezpečení předmětných marketingových služeb, za něž měl žalobce na základě *Smlouvy o poskytování služeb* z 1. 11. 2010 příjem.
37. S ohledem na výše řečené tedy městský soud uzavírá, že v dalším řízení bude na žalovaném, aby ve světle právního názoru, který soud výše vyslovil, posoudil výdaje uplatněné žalobcem v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, a ty buď bez dalšího uznal, nebo v souladu s pravidly upravujícími daňové řízení podnikl další kroky k prokázání přímé souvislosti mezi těmito uplatněnými výdaji a příjmy, např. vyzval žalobce, aby takovou souvislost doložil.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

38. S ohledem na shora uvedené městský soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalovaný bude v dalším řízení v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným městským soudem v tomto rozsudku.
39. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl žalobce ve věci plný úspěch, náleží mu náhrada nákladů řízení. Tyto náklady představují náklady na soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, odměna a náhrada hotových výdajů právního zástupce – daňového poradce. Podle § 35 odst. 2 s. ř. s. se pro určení výše odměny užije vyhláška č. 177/1996 Sb., advokátní tarif. Odměna náleží celkem za tři úkony právní služby, a sice za převzetí a přípravu zastoupení, za podání žaloby a dále za jedno doplnění žaloby, které soud vzhledem k tomu, že upozorňovalo a analyzovalo relevantní aktuální judikaturu správních soudů, hodnotí jako účelný úkon (3 x 3 100 Kč dle § 7 advokátního tarifu). Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky 900 Kč (3 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je zástupce žalobce plátcem DPH, zvyšuje se náhrada nákladů řízení o částku 2 142 Kč odpovídající DPH ve výši 21 % z částky 10 200 Kč. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení částku 12 342 Kč a dále 3 000 Kč jako úhrada za zaplacený soudní poplatek.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha, 1. února 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.